



Berufungsentscheidung

Der unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung der Bw., vom 11. August 2005 gegen den Bescheid des Finanzamtes Wien 9/18/19 Klosterneuburg, vertreten durch Dr. Gabriele Plaschka, vom 7. Juli 2005 betreffend Einkommensteuer 2003 entschieden:

Die Berufung wird als unbegründet abgewiesen.

Der angefochtene Bescheid bleibt unverändert.

Entscheidungsgründe

Die Bw. ist die Miterbengemeinschaft des am 17. Februar 2003 verstorbenen Universitätsprofessors M.

Mit Beschluss des Bezirksgerichts Döbling vom 22. Juli 2003 wurde der Nachlass den jeweils aufgrund des Gesetzes unbedingt erbserklärten Erben, und zwar der erbl. Witwe zu einem Drittel, und dem erbl. Sohn zu zwei Drittel eingewantwortet.

Mit der Einkommensteuererklärung für das Jahr 2003 wurden dem Finanzamt Einkünfte aus selbständiger Arbeit in Höhe von € 473.137,54, bestehend aus a) dem laufenden Gewinn von € 68.694,05, b) dem nach Wechsel von der Gewinnermittlungsart des § 4 Abs. 3 leg. cit. auf § 4 Abs. 1 leg. cit. ermittelten Übergangsgewinn von € 90.574,26 und c) dem gemäß § 22 Z 5 in Verbindung mit § 24 Abs. 1 Z 2 leg. cit. zum Todestag ermittelten Veräußerungsgewinn € 313.869,23 angezeigt; an Tarifbegünstigungen wurde die Anwendung der gemäß § 38 Abs. 1 leg. cit. für Erfinder vorgesehenen Begünstigung der Minderung des Tarifs auf die Hälfte des auf das gesamte Einkommen entfallenden Durchschnittssteuersatzes auf den gemäß § 4 Abs. 3 leg. cit. ermittelten laufenden Gewinn ebenso wie die Anwendung der Bestimmung des "*§ 38 EStG iVm § 37 (1) und (5); Viertelsteuersatz*" auf den

Übergangsgewinn von € 90.574,26 und den Aufgabegewinn in Höhe von € 313.869,23 beantragt.

Abweichend von der Einkommensteuererklärung für das Jahr 2003 erließ das Finanzamt einen Einkommensteuerbescheid, mit dem bei der Besteuerung des Übergangsgewinns sowie des Aufgabegewinns in Höhe von insgesamt € 404.443,49 lediglich der halbe Durchschnittssteuersatz gemäß § 37 EStG 1988 in Anwendung gebracht wurde.

Gegen die Anwendung der im § 38 leg. cit. normierten Begünstigung aus der Verwertung von Patentrechten wurde in dem Bescheid nach Zitierung des § 38 EStG 1988 vorgebracht, dass auf Antrag die laufenden Gewinne in Höhe von € 68.694,05 aus dem Betriebsgewinn ausgeschieden und als Einkünfte gem. § 38 EStG dem halben Durchschnittssteuersatz unterzogen worden seien. Da der Betrieb *"deswegen veräußert wurde, weil der Steuerpflichtige gestorben ist und die sonstigen Voraussetzungen des § 37 Abs. 5 erfüllt sind"*, seien die restlichen Einkünfte in Höhe von € 404.443,49 antragsgemäß als außerordentliche Einkünfte (Veräußerungsgewinn bzw. Übergangsgewinn) gem. § 37 Abs. 1 iVm Abs. 5 EStG behandelt worden. Eine nochmalige Begünstigung gem. § 38 EStG der Veräußerungsgewinne bzw. Übergangsgewinne, wie durch die Geltendmachung des "Viertelsteuersatzes" beantragt, habe jedoch nicht zu erfolgen gehabt, weil die Begünstigung gem. § 38 leg. cit. nur für die Einkünfte aus der Verwertung (und auch die Veräußerung) der patenrechtlich geschützten Erfindung, nicht aber für die Veräußerung eines der Verwertung dieser Erfindung dienlichen Betriebs zustehe.

Mit der Berufung gegen den obigen Bescheid führte der steuerliche Vertreter als Begründung für das Vorliegen der Voraussetzungen für die Gewährung der Begünstigung gem. § 38 EStG ins Treffen, dass der patentrechtliche Schutz im Veranlagungszeitraum bereits bestanden habe und noch weiterhin bestehe. Durch die Anwendung des doppelten halben Steuersatzes auf den Übergangs- und Aufgabegewinn und unter Berücksichtigung der Erbschaftsteuer in Höhe von 15 % würden die Einkünfte aus der Einkunftsquelle Patentrechte wirtschaftlich betrachtet einer Besteuerung in Höhe von 27,05% unterliegen, womit sie bereits einer höheren Besteuerung als dem im Bescheid ermittelten Durchschnittssteuersatz in Höhe von 24,11% unterliegen. *"Würden die Einkünfte ... aus der Verwertung von Patentrechten gemäß dem Bescheid mit dem Steuersatz laut Bescheid versteuert, ergäbe sich unter wirtschaftlicher Betrachtungsweise eine Steuerbelastung dieser Einkunftsquelle im Kalenderjahr 2003 in Höhe von 39,11 %. Unter wirtschaftlicher Betrachtungsweise würde daher"* die Bw. *"so gestellt werden, als würde ihr für 2003 die Begünstigung gem. § 38 EStG nicht zustehen."*

In Ergänzung zu der o. a. Berufung brachte der steuerliche Vertreter mit dem Schreiben vom 16. Februar 2006 vor, dass sich die Begründung für das Zutreffen sowohl der Begünstigung nach § 38 als auch nach § 37 leg. cit. aus der legistischen Reihung der Tarifbestimmungen

- § 33, 37 Abs. 1 EStG ("*Tarif – voll und ermäßigt bezogen auf ordentliche Einkünfte – und einkunftsbezogen ----- Patentverwertung durch den Erfinder § 38*");
- § 37 Abs. 5 leg. cit. bezogen auf a) außerordentliche Einkünfte; b) bestimmte Umstände wie Ableben/Aufgabe des Betriebes ableite.

Aus dieser Reihung ergebe sich primär die Ermittlung der Steuer nach den für die jeweiligen Einkünfte vorgesehenen Tarif, also Ermittlung unter Einschluss der Begünstigung für Patentverwertung, anschließend daran ergebe sich die Überlegung, ob persönliche Umstände wie Ableben des Steuerpflichtigen eine nochmalige Durchrechnung des Tarifes erforderlich machen.

Auf den Vorhalt des Unabhängigen Finanzsenats vom 15. März 2006, mit dem um Ergänzung der Steuererklärung für das Jahr 2003 durch den Nachweis des Patentschutzes im Jahr 2003 in Form der Vorlage eines Auszugs aus dem Patentregister oder anderer geeigneter Unterlagen (z. B. Einzahlungsbeleg über die Entrichtung der Patentgebühr), ersucht worden war, folgten die Schreiben des steuerlichen Vertreters vom 20. März und 4. April jeweils des Jahres 2006. Mit dem ersteren der beiden Schreiben wurde - für den Fall der Berufungsvorlage an den UFS – die Anberaumung einer mündlichen Berufungsverhandlung beantragt; mit dem Schreiben vom 4. April 2006 wurde dem UFS zu der in der Anlage übermittelten Fotokopie der Bestandsbestätigung des Patentamts mitgeteilt: Nach Auskunft der Rechtsabteilung der Fa. XY Austria, Dr. Q seien die Patente bis 2017 als aufrecht anzusehen.

Über die Berufung wurde erwogen:

Gemäß § 2 Abs. 2 EStG 1988 in der für das Streitjahr geltenden Fassung ist das Einkommen der Gesamtbetrag der Einkünfte aus den im Abs. 3 aufgezählten Einkunftsarten nach Ausgleich mit Verlusten, die sich aus einzelnen Einkunftsarten ergeben, und nach Abzug der Sonderausgaben (§ 18), außergewöhnlichen Belastungen (§§ 34 und 35) sowie der Freibeträge nach den §§ 104 und 105.

Gemäß § 37 Abs. 1 leg. cit. in der für das Streitjahr geltenden Fassung ermäßigt sich der Steuersatz für Einkünfte aus der Verwertung patentrechtlich geschützter Erfindungen (§ 38) auf die Hälfte des auf das **gesamte Einkommen** entfallenden Durchschnittssteuersatzes.

Gemäß § 37 Abs. 5 leg. cit. sind Außerordentliche Einkünfte Veräußerungs- und Übergangsgewinne, wenn der Betrieb deswegen veräußert oder aufgegeben wird, weil der Steuerpflichtige beispielsweise gestorben ist. Für Veräußerungsgewinne steht der ermäßigte Steuersatz nur über Antrag und nur dann zu, wenn seit der Eröffnung oder dem letzten entgeltlichen Erwerbsvorgang sieben Jahre verstrichen sind.

Für den Fall, dass im Einkommen Einkünfte aus der Verwertung patentrechtlich geschützter Erfindungen durch andere Personen enthalten sind, bestimmt Absatz 1 des § 38 EStG 1988, dass sich der Steuersatz auf die Hälfte des auf das **gesamte Einkommen** entfallenden Durchschnittssteuersatzes ermäßigt und dass diese Begünstigung nur dem Erfinder selbst zu steht.

Gemäß § 38 Abs. 2 leg. cit. muss der patentrechtliche Schutz für jenen Zeitraum gegeben sein, für den Lizenzzahlungen erfolgen oder in dem die Erfindung veräußert wird. Die Erfindung muss in jenem Gebiet patentrechtlich geschützt sein, in dem sie im Sinne des Abs. 1 verwertet wird; erfolgt diese Verwertung im Ausland, so genügt es, wenn die Erfindung in Österreich patentrechtlich geschützt ist.

Gemäß § 38 Abs. 3 leg. cit. steht der ermäßigte Steuersatz nur dann zu, wenn der aufrechte Patentschutz nachgewiesen wird. Dieser Nachweis ist für jeden Veranlagungszeitraum der Einkommensteuererklärung anzuschließen.

Wenngleich auch § 38 leg. cit. eine Begünstigung für im Einkommen enthaltene Einkünfte aus patentrechtlich geschützten Erfindungen durch andere Personen bzw. § 37 Abs. 5 leg. cit. eine Tarifbegünstigung für den gemäß § 33 EStG 1988 auf das Einkommen inkl. außerordentliche Einkünfte anzuwendenden Tarif gewährt, ändert dies nichts an der Tatsache, dass die Anwendung des § 38 Abs. 1 bis 3 nach dem Gesetzeswortlaut auf die Person des Erfinders eingeschränkt ist. Durch die vom Gesetzgeber gewählte Formulierung in § 38 Abs. 1 "dem Erfinder selbst..." kommt zum Ausdruck, dass § 38 eine höchstpersönliche Begünstigung des Erfinders darstellt und somit selbst seinem Gesamtrechtsnachfolger, also Erben nicht zukommt.

Der Verstorbene erzielte bis zu seinem Todestag am 17. Februar 2003 neben anderen Einkünften auch solche aus der Verwertung patentrechtlich geschützter Erfindungen (durch andere Personen), für die er als Erfinder die vom Gesetzgeber durch § 38 Abs. 1 EStG 1988 gewährte Begünstigung der Minderung des Tarifs auf die Hälfte des auf das gesamte Einkommen entfallenden Durchschnittssteuersatzes in Anspruch nahm. Die gemäß § 4 Abs. 3 leg. cit. ermittelten Einkünfte aus der Erfindung wurden als Einkünfte aus selbständiger Arbeit im Sinne des § 22 Ziffer 1 lit. a leg. cit. als Einkünfte aus wissenschaftlicher Tätigkeit letztmalig im Jahr 2003 in Höhe von € 68.694,05 erklärt. Zum Todestag wurde ein Veräußerungsgewinn im Sinne des § 22 Z 5 in Verbindung mit § 24 Abs. 1 Z 2 EStG 1988 in Höhe von € 313.869,23 ermittelt, für dessen Ermittlung ein Wechsel der Gewinnermittlungsart von § 4 Abs. 3 auf § 4 Abs. 1 erforderlich war, der einen Übergangsgewinn in Höhe von € 90.574,26 ergab. Ist der Übergangsgewinn generell dem letzten Gewinnermittlungszeitraum vor Aufgabe zuzurechnen, so war der o. a. Übergangsgewinn, nachdem der Wechsel zum

17. Februar 2003 erfolgt war, dem Gewinnermittlungszeitraum für den Zeitraum vom 1. Jänner bis 17. Februar 2003 zuzurechnen.

Was die Bestimmungen der § 37 und 38 EStG 1988 anbelangt, hat der Gesetzgeber sowohl im § 38 Abs. 1, als auch im § 37 Abs. 1 die Wortfolge "Hälfte des auf das gesamte Einkommen entfallenden Durchschnittssteuersatzes" gebraucht. Wird der in Anwendung zu bringende Prozentsatz jeweils von der gleichen Berechnungsbasis ermittelt, so war aus diesem Grund die Anerkennung der vom steuerlichen Vertreter für den Übergangsgewinn beantragten Kombination aus der Begünstigung für außerordentliche Einkünfte und jener für Patentrechte ausgeschlossen.

Was Anträge auf Durchführung einer mündlichen Verhandlung anbelangt, hat über die Berufung gemäß § 284 Abs. 1 BAO eine mündliche Verhandlung stattzufinden, wenn - siehe Ziffer 1 - es in der Berufung (§ 250), im Vorlageantrag (§ 276 Abs. 2) oder in der Beitrittserklärung (§ 258 Abs. 1) beantragt wurde oder - siehe Ziffer 2 - es der Referent (§ 270 Abs. 3) für erforderlich hielt. Da die beim Finanzamt am 11. August 2005 im Postweg eingebrachte Berufung und das beim UFS am 27 März 2006 im Postweg eingelangte Schreiben vom 20. März 2006 (mit dem erstmals die Durchführung einer mündlichen Berufungsverhandlung beantragt worden war) nicht als einheitlicher Antrag im Sinne des 284 BAO gewertet werden konnten (womit die mündliche Verhandlung in der Berufung nicht beantragt worden war) und der Referent die Abhaltung einer mündlichen Verhandlung für nicht erforderlich gehalten hatte, hatte eine mündliche Verhandlung über die Berufung gemäß § 284 Abs. 1 BAO nicht stattzufinden.

Es war daher die Berufung gegen den Einkommensteuerbescheid für das Jahr 2003 als unbegründet abzuweisen.

Wien, am 12. Juni 2006